



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16004.720113/2015-10
ACÓRDÃO	3402-012.372 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TEREOS ACUCAR E ENERGIA BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Exercício: 2010

CRÉDITO DE PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CONCEITO DE INSUMO. RESP 1.221.170.

O conceito de insumo foi fincado pelo resultado proferido no Recurso Especial 1.221.170, com objetivo de delimitar o que confere o direito ao crédito das contribuições sociais PIS e Cofins, quando utilizados no processo produtivo do contribuinte ou em sua prestação de serviços, sendo essencial e relevante todo montante utilizado especificamente nesse recorte da atividade econômica exercida pelo contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso para . observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das contribuições não cumulativas, (i) reconhecer o direito ao crédito integral, nos termos das diligências efetuadas, em relação aos itens: (a) 4.2- Da Glosa de Despesas com Graxa; (b) 4.3- Da Glosa de Despesas com EPI – Equipamento de Proteção Individual; (c) 4.4- Da Glosa de Despesa com Contrato de Mútuo; (d) 4.7- Da Glosa de Despesas com Arrendamento; (e) 4.10- Da Glosa de Bens e Serviços Utilizados como Insumo na Atividade Agrícola; (f) 4.11- Da Glosa sobre Bens do Ativo Imobilizado Utilizados na Atividade Agrícola; e (g) 4.12- Da Glosa de Despesas com Fretes; (ii) reconhecer parcela do crédito, nos termos das diligências efetuadas, em relação aos itens: (a) 4.1- Da Glosa de Insumos Adquiridos com Alíquota Zero (reconhecimento parcial do crédito para 2.293 operações, das 2.295 operações); e (b) 4.9- Da Glosa de Despesas Relacionadas a Transferências Entre Estabelecimentos (crédito parcial no valor de R\$ 9.983,27).

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores s Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Bernardo Costa Prates Santos (substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos e direitos discutidos no presente processo administrativo, peço vênia para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata este processo administrativo de Autos de Infração relativos à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 651/664), correspondentes a valores auditados entre janeiro de 2010 e dezembro de 2012, resultando nos montantes respectivos de R\$ 6.471.562,33 e 29.362.250,63, incluindo multa de ofício (75%) e juros de mora.

O lançamento decorreu de procedimento fiscal inicialmente realizado para analisar diversos Pedidos Eletrônicos de Restituição, Ressarcimento ou Desembolso e Declarações de Compensação (PER/DCOMP), apresentados pelo contribuinte e lastreados em crédito de “pagamento indevido ou a maior” de PIS/PASEP e Cofins.

O procedimento de auditoria encontra-se detalhado no Relatório Fiscal de fls. 665/721.

De acordo com o mencionado Relatório Fiscal, o Autuante efetuou diversas glosas sobre os insumos utilizados no cálculo das contribuições nos períodos analisados, por entender que não estavam em consonância com o disposto na legislação que rege a matéria; as glosas realizadas acabaram por gerar as contribuições exigidas nos Autos de Infração.

A empresa autuada tem como objeto social “(i) plantio e o cultivo de canade-açúcar em terras próprias ou não; (ii) a comercialização da matéria-prima; (iii) a produção, a logística e a comercialização de álcool anidro e hidratado; (iv) a exploração da indústria e do comércio de produtos alimentícios, inclusive açúcar, aguardente e quaisquer outros produtos derivados da cana-de-açúcar; (v) a comercialização e a distribuição de derivados de petróleo e etanol etílico carburante; (vi) a produção de fertilizantes, inoculantes, estimulantes e biofertilizantes para uso próprio e a compra de insumos agrícolas; (vii) a prestação de assistência e serviços técnicos de análises de solos, plantas, fertilizantes, óleos, lubrificantes e resíduos industriais e de quaisquer outros insumos agrícolas; (viii) a locação de máquinas, equipamentos e veículos, com ou sem o fornecimento de operadores ou condutores desses bens; (ix) o transporte de cargas e pessoas, por conta própria ou de terceiros e o fornecimento de mão-de-obra, desde que relacionado às

atividades de exploração e processamento de canade-açúcar; (x) as atividades de importação e exportação; (xi) a geração, a produção e a comercialização de energia elétrica associadas às suas operações; (xii) a importação, a exportação, a produção, a logística e a comercialização de outros produtos e subprodutos correlatos ou afins, inclusive derivados de novas tecnologias; (xiii) a prestação de outros serviços correlatos e afins; e (xiv) a participação em outras sociedades”.

As glosas procedidas pela autoridade autuante abrangeram os itens a seguir descritos.

- Insumos adquiridos com alíquota zero (item 4.1):

Glosa realizada sobre gastos com corretivos de solo classificados no capítulo 25 da TIPI, adubos classificados no capítulo 31 da TIPI e defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI, todos submetidos à alíquota zero desde 26/07/2004, conforme estabelecido no art.1º, inciso I, II e IV, da Lei 10.925/2004;

- Despesas com graxas (item 4.2): Glosa realizada sobre despesas com graxas. Segundo a Fiscalização as graxas, no contexto produtivo da fiscalizada, não podem ser enquadradas como insumos. Elas não estariam relacionadas diretamente a produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

- Despesas com Equipamentos de Proteção Individual - EPI (item 4.3): Glosa realizada sobre gastos com EPI, por estes não serem equipamentos empregados diretamente na produção, já que se tratam de despesas auxiliares, complementares ao processo produtivo e, por isso, estariam fora da literalidade do dispositivo legal que somente autoriza o crédito de bens e serviços, utilizados como insumo na produção, ou seja, fora do alcance do conceito de insumo;

- Despesa com contrato de mútuo (item 4.4): Glosa no valor de R\$ 365.000,00 (trezentos e sessenta e cinco mil reais) oriunda de gasto decorrente de Contrato de Mútuo firmado com a empresa Green Rio Comércio de Gêneros Alimentícios Ltda. A Fiscalização constatou que tal despesa foi realizada em função de contrato do mútuo celebrado com aquela empresa, e não para a “locação de imóveis e máquinas”, como alegou a autuada;

- Despesas relacionadas com aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica (item 4.5): Glosa sobre as despesas realizadas a título de “aluguéis de máquinas e equipamentos”. O Agente fiscal afirma que, na verdade, as despesas decorreram de serviços de pavimentação e montagem industrial, prestados por pessoas jurídicas;

- Despesas com aluguéis de imóvel residencial (item 4.6): Glosa sobre despesas realizadas com o aluguel de imóvel residencial utilizado pela família de um executivo da empresa;

- Despesas com arrendamento (item 4.7): Glosa sobre despesas contabilizadas como sendo decorrentes de arrendamento de imóvel rural. O Autuante afirma que tais dispêndios não permitem a apuração de créditos das contribuições para o PIS e Cofins;

- Despesas relacionadas a créditos extemporâneos (item 4.8): Glosa sobre despesas incorridas nos anos de 2007 a 2009. A Fiscalização apurou que muitos desses itens foram classificados pela fiscalizada como sendo do ativo imobilizado, cujos créditos foram descontados ao longo de 48 meses, com base no valor de aquisição.

Os itens glosados incluem materiais de consumo e despesas com locação, como, por exemplo: lixas, varetas de solda, acetileno, argônio, oxigênio, óxido de alumínio, diluentes, locação de equipamentos, locação de guindastes, locação de máquinas, locação de

banheiros químicos, etc. Conclui o agente fiscal que, mesmo que a despesa gerasse o direito ao desconto de créditos, a apropriação deveria ocorrer integralmente no próprio mês de aquisição;

- Despesas relacionadas à transferência entre estabelecimentos (item 4.9): Glosa sobre despesas decorrentes de transferências de produtos entre estabelecimentos da própria empresa. Essas operações não podem ser consideradas para fins de apuração de créditos da fiscalizada quanto ao Pis e à Cofins, sob pena de se criarem créditos pela simples movimentação seqüencial de bens, física e/ou documental, entre os diversos estabelecimentos da pessoa jurídica, sendo permitido o crédito somente na aquisição do bem, quando da entrega pelo fornecedor ao comprador em um de seus estabelecimentos;

- Bens e serviços utilizados como insumos na atividade agrícola (item 4.10): Glosa de dois dos quatro grupos de despesas inerentes à atividade agrícola praticada pela empresa, os quais, segundo o agente tributário, não se enquadram no conceito de “insumos”, conforme disposto no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a saber:

1. créditos decorrentes da venda de cana-de-açúcar efetuada com suspensão (§ 1º, art. 11, da Lei nº 11.727, de 2008).

2. créditos vinculados às aquisições destinadas ao cultivo da cana de açúcar, quer para a venda, quer para a produção de açúcar e álcool.

A Fiscalização concordou com a utilização dos insumos gerados a partir das receitas de vendas de mudas de cana-de-açúcar e de prestação de serviços agrícolas (as outras duas receitas da empresa decorrentes da “atividade agrícola”); Registra-se que o Autuante realizou cálculo proporcional das receitas aceitas em relação ao total das receitas da “atividade agrícola”, para fins de determinação dos créditos, visto que a empresa não destaca separadamente na contabilidade nem em seus controles internos, os itens empregados nos insumos considerados válidos.

- Bens do ativo imobilizado utilizados na atividade agrícola (item 4.11): Glosa sobre depreciação de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado (art. 3º, VI, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/2003).

Segundo a Fiscalização, estes dispêndios não teriam vinculação na produção de bens destinados à venda. O agente fiscal aduz que somente os bens utilizados na produção de mudas de cana-de-açúcar e aqueles empregados na prestação de serviços agrícolas ensejariam crédito; para tanto, promoveu o rateio proporcional dos gastos a título de depreciação, conforme explicado no item anterior;

- Despesas com fretes (item 4.12): Glosas realizadas sobre fretes não ligados às operações de venda. Os seguintes tipos de fretes não foram considerados válidos pelo Autuante: - Frete de Transferência da GUARANI para Empresas de Armazenagem para Posterior Venda/Exportação; - Frete de Transferência entre Estabelecimentos da GUARANI referente ao transporte de açúcar em elaboração a ser industrializado;

- Frete na Aquisição de Ativo Imobilizado;

- Frete Referente à Devolução de Venda de Produto Vendido;

- Frete Referente ao Transporte de Embalagens Vasilhames/Sacaria – Big Bag (Transporte açúcar);

- Frete Referente ao Transporte de Embalagens Vasilhames/Sacaria – Pallets (Transporte açúcar);
- Frete Referente ao Transporte de Embalagens Vasilhames/Sacaria – Slings (Transporte açúcar);
- Frete Referente ao Transporte de Produto para Formação de Lote para Posterior Exportação;
- Frete na Aquisição de Insumos Aplicados na Atividade Agrícola. Glosa parcial;
- Frete Referente ao Transporte de Matéria-Prima (cana-de-açúcar). Glosa parcial.

Cientificado do feito fiscal em 20/05/2015 (fl. 727), o interessado apresentou em 18/06/2015 a impugnação de fls. 731/787, contendo os elementos a seguir sintetizados. Inicialmente, o Impugnante discorre sobre o regime da não cumulatividade aplicado às contribuições ao Pis e à Cofins, bem como sobre o conceito de insumos que considera aplicável àquela sistemática de tributação.

Em seguida, passa a analisar cada um dos insumos glosados pela Fiscalização, apresentando as razões que justificariam a improcedência das glosas; a saber:

- Insumos adquiridos com alíquota zero: A redução a zero das alíquotas dos adubos e defensivos agropecuários classificados no capítulo 31, e na posição 38.08 da TIPI, somente se aplica às operações em que a pessoa jurídica adquirente seja fabricante desses produtos, que não é o caso da empresa autuada. Já os insumos que se classificam no capítulo 25 da TIPI (enxofre a granel e cal virgem e hidratada), não são utilizados pela empresa como corretivos de solo, e sim para a fabricação do açúcar e do álcool, não havendo que se falar em alíquota zero com relação à Cofins e ao PIS.
- Despesas com graxas: A graxa é uma espécie de lubrificante, para o qual a legislação autoriza a tomada de crédito.
- Despesas com Equipamento de proteção individual: As despesas com a aquisição de tais equipamentos estão intrinsecamente relacionadas ao desenvolvimento das atividades da empresa, sendo uma exigência da legislação trabalhista e de uso obrigatório pelos seus funcionários.
- Despesas com contrato de mútuo: A Impugnante firmou contrato de aluguel com a empresa Green Rio Comércio de Gêneros Alimentícios Ltda; posteriormente, uma vez que era necessária a realização de obras de benfeitorias no imóvel locado, firmou contrato de mútuo com a referida empresa, no qual restou acordado o empréstimo pela impugnante do montante de R\$ 365.000,00 para que fossem realizadas referidas obras.

Realizou-se um encontro de contas, eis que estabelecido no contrato de mútuo que os valores a serem devolvidos à impugnante seriam amortizados do aluguel devido. Ainda que não tivesse havido a citada amortização da dívida, o inciso vii, do art. 3º, da lei 10.833/2003 permite o desconto de créditos decorrentes de benfeitorias realizadas em imóveis de terceiros. Despesas com arrendamento de terras:

A Impugnante firmou contrato de arrendamento com a empresa Zeux Agrícola Ltda, por meio do qual aquela empresa se comprometeu a ceder seus imóveis à Guarani S.A. com o fim de cultivo de cana-de-açúcar. O arrendamento de terras nada mais é do que a locação de um imóvel rural, afinal arrendar e alugar são palavras sinônimas. O art. 3º, IV, da Lei nº

10.833/2003 expressamente contempla o direito à compensação de créditos decorrentes de aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa.

- Despesas com créditos extemporâneos: Não se trata de aproveitamento de créditos extemporâneos, mas sim créditos decorrentes de compras para o ativo imobilizado, cuja apropriação se deu em 48 meses, consoante admite o art. 3º, VI e § 14, da Lei nº 10.833/2003.

- Despesas relacionadas à transferência entre estabelecimentos:

1. Vendas de açúcar e materiais de almoxarifado tributadas. Muitas das operações glosadas dizem respeito a operações de venda de açúcar e materiais de almoxarifado entre as filiais de Cruz Ltda e Tanabi, com a filial da usina Mandu no período de fevereiro a setembro de 2011. Em fevereiro de 2011 a usina Mandu foi incorporada pela Impugnante, pelo que as operações em questão poderiam ter ocorrido com transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, não conferindo créditos das contribuições. Contudo, até setembro de 2011 a inscrição estadual da Usina Mandu não estava regular, tendo sido necessário que a Impugnante optasse por efetuar as operações como efetivas transações de compra e venda. Embora as operações tenham ocorrido entre estabelecimentos que já pertenciam à mesma Pessoa jurídica, houve o oferecimento dos valores dos bens à tributação do PIS e da Cofins, sendo indubitável o direito à apuração de crédito.

2. Prestação de serviços tributados Em maio de 2011, as filiais de Cruz Alta e Tanabi realizaram entre si serviços de plantio e colheita. A despeito de tais serviços terem se dado entre duas filiais da impugnante, elas foram formalizadas por meio de vendas de serviços sujeitas à tributação do Pis e da Cofins. Embora as operações tenham ocorrido entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, houve o devido oferecimento dos valores dos serviços à tributação do PIS e da Cofins, sendo, indubitável o direito à apuração de crédito.

3. Compra de material destinado ao ativo imobilizado. Outra espécie de operação que foi entendida de forma indevida como transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica diz respeito a aquisições pela Usina Tanabi Ltda. de materiais então pertencentes à Impugnante (filiais Cruz Alta e Severínia), os quais foram destinados ao ativo imobilizado daquela (Usina Tanabi Ltda.), e de aquisições pela Impugnante (filiais Cruz Alta e Severínia) de materiais então pertencentes à Usina Tanabi Ltda., os quais foram destinados ao ativo imobilizado da Impugnante, todas ocorridas em 2007.

Vale atentar que, em 2007, a Usina Tanabi Ltda. era pessoa jurídica distinta da Impugnante, que a incorporou apenas em março/2008, tendo ambas (i.e., Usina Tanabi Ltda. e Impugnante) apurado créditos das compras de ativo imobilizado que efetuarão, para apropriação em 48 parcelas, conforme autorizado pela legislação. Tendo em vista a posterior incorporação da Usina Tanabi Ltda., a parcela residual de citados créditos passou (crédito apurados pela Usina Tanabi Ltda.) ou continuou (créditos apurados pela Impugnante) a ser aproveitada pela GUARANI. Resta evidente que as operações que conferiram os créditos em análise não consistem em transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, eis que quando ocorridas a Usina Tanabi Ltda. era pessoa jurídica distinta da Impugnante, pelo que não se sustenta a glosa realizada pelo Fisco.

4. Compra de energia elétrica da CCEE. O auditor fiscal questionou, ainda sob o argumento de tratar-se de transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica,

operações de compra de energia elétrica para uso próprio ou revenda, sujeita à tributação das contribuições. O entendimento em questão decorreu do fato de mencionadas transações estarem acobertadas por NFs emitidas pela Impugnante, contudo, tratam-se de NFs de Entrada emitidas, tão-somente, por terem as compras se dado por intermédio da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE, no mercado de curto prazo (PLD). Tendo em vista que a CCEE é uma associação civil sem fins lucrativos que atua, no caso, apenas como intermediadora das vendas de energia elétrica, não há por ela a emissão de documento fiscal, que fica sob a responsabilidade do adquirente, conforme se vê da disposição contida no Regulamento do ICMS/SP (Decreto nº 45.490/2000). Dúvida não há que as operações de compra de energia elétrica para consumo próprio ou revenda conferem o direito de a Impugnante apurar o crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, I e IX, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, I e III, da Lei nº 10.833/2003, sendo incabível a glosa realizada pelo Fisco.

5. Transferência de ativo imobilizado. Algumas das glosas efetuadas pelo fisco dizem respeito ao crédito remanescente que a Impugnante fazia jus, decorrente de transferências de bens registrados no ativo imobilizado, da filial Olímpia para a filial Cruz Alta. Os bens, em 2006, estavam sendo objeto de apuração de crédito de PIS e Cofins.

- Aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na atividade agrícola: A Fiscalização, equivocadamente, entende que a atividade agrícola de cultivo de cana-de-açúcar não se confunde com a atividade de fabricação de açúcar e de álcool, isto é, com as operações fabris das quais de fato se originam tais mercadorias.

No entanto, referido posicionamento não deve prosperar, uma vez que a legislação de regência autoriza que se incluam no cálculo do crédito as aquisições de insumos utilizados na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens destinados à venda (arts. 3º, II, das Leis nºs 10.637 e 10.833). Desse modo, não são apenas os insumos empregados diretamente na indústria que ensejam a tomada de créditos, mas também os utilizados na produção agrícola, eis que estes são empregados no plantio da cana-de-açúcar, atividade meio, que, por sua vez, é matéria-prima/insumo essencial na produção de açúcar e álcool. Logo, os insumos da produção de cana-de-açúcar utilizada como matéria-prima na fabricação industrial de açúcar e álcool nada mais são do que insumos da atividade industrial da Impugnante.

- Aquisição de bens do ativo imobilizado utilizados na atividade agrícola: Seguindo o mesmo raciocínio para a glosa do item anterior, a d. Fiscalização questionou os créditos apurados sobre os encargos de depreciação ou em 48 parcelas sobre o valor de aquisição de bens registrados no ativo imobilizado que são empregados na produção de cana-de-açúcar, sob o entendimento de que esta ou é objeto de suspensão, ou é fabricada para uso próprio (sem comercialização). No entanto, conforme já muito bem demonstrado no tópico anterior, referido posicionamento não deve prosperar, uma vez que a legislação de regência autoriza que se incluam no cálculo do crédito as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens destinados à venda (arts. 3º, VI, das Leis nºs 10.637 e 10.833).

De tal forma, não são apenas os ativos imobilizados da indústria que ensejam a tomada de créditos, mas também os utilizados na sua atividade meio, ou seja, os empregados no plantio da cana-de-açúcar que será utilizada como matéria prima na produção de açúcar e álcool. Os corretos coeficientes de rateio de créditos de ativo imobilizado utilizado na

atividade agrícola devem ser aqueles apurados nas planilhas ora apresentadas pela Impugnante (Doc. 24), que afastam somente a parcela referente às vendas de cana-de-açúcar objeto de venda suspensa da Contribuição ao PIS e à Cofins.

• Despesas com fretes:

1. Fretes relacionados com a transferência p/ armazenagem e formação de lotes. Trata-se de fretes vinculados com a venda ou exportação de açúcar e álcool. Por vezes, a comercialização não é imediata, tendo a Impugnante que armazená-los em dado local até a conclusão da venda.

É nesse contexto que ocorrem os dispêndios com fretes de transferências para empresas de armazenagem e com transporte para formação de lote necessário à exportação.

Admitir a glosa no referido caso seria o mesmo que admitir que a mercadoria precisaria sair do estabelecimento industrial diretamente para o adquirente, algo que iria de encontro à própria operação logística das empresas.

2. Frete na transferência de produtos em elaboração. Trata-se de frete de açúcar cristal que será enviado para ser transformado em açúcar refinado. Ora, o açúcar em elaboração consiste em insumo do produto final que será comercializado pela Impugnante, de forma que a necessária transferência desse insumo entre os estabelecimentos da Impugnante equivale ao frete sobre a aquisição de insumo, conferindo, pois, direito ao crédito das contribuições.

3. Frete vinculado à atividade agrícola. Quanto aos itens "Frete na Aquisição de Insumos Aplicados na Atividade Agrícola" e "Frete Ref. Transporte de Matéria-Prima (cana-de-açúcar)", glosados parcialmente, cumpre reiterar o quanto já exposto alhures no sentido de que, em sendo a atividade agrícola de cana-de-açúcar essencial à atividade industrial de fabricação de açúcar e álcool, em que a cana apresenta-se como matéria-prima, os insumos nela empregados devem ser tidos como insumos fabris. Nessa esteira, o frete na aquisição de insumos da atividade agrícola, tal qual o frete no transporte de cana-de-açúcar, ambos glosados pelo Fisco, consistem, em última instância, em frete na aquisição de insumos da indústria de açúcar e álcool.

4. Frete na aquisição de ativo imobilizado. O frete na aquisição de ativo imobilizado (balança, bomba, sistema de ventilação, entre outros) consiste em custo do próprio ativo imobilizado, tanto que foi devidamente contabilizado como tal (Doc. 25), conferindo, pois, direito a crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS.

5. Frete na devolução de vendas e embalagens para transporte. No que se refere ao item "Frete Ref. Devolução de Venda de "Produto Vendido", a Impugnante esclarece que é comum no transcorrer de suas operações comerciais a ocorrência de devoluções de mercadorias pelos compradores dos bens. Nesses casos, a Impugnante é responsável pela retirada da mercadoria devolvida no estabelecimento do comprador dos bens, cabendo para si a realização do frete, bem como seu pagamento. Como se vê, a devolução de mercadorias faz parte do contexto geral em que ocorrem as operações de venda da Impugnante, uma vez que é resultado direto de suas operações comerciais.

6. Frete de transporte de embalagens. Foram glosados pela Fiscalização a contratação de fretes relativos aos itens "Frete Ref. Transporte de Embalagens Vasilhames/Sacaria - Big Bag (Transporte Açúcar)", "Frete Ref. Transporte de Embalagens Vasilhames/Sacaria - Pallets (Transporte Açúcar)" e " Frete Ref. Transporte de Embalagens Vasilhames/Sacaria - Slings (Transporte Açúcar)". Tais bens são relevantes e participam do processo produtivo

da Impugnante, ainda que não se incorporem ao produto final comercializado. Ademais, não é demais destacar que as embalagens realmente são necessárias à armazenagem/conservação do produto nas diversas fases do processo produtivo.

Não restam dúvidas de que as despesas com transportes de embalagens devem ser consideradas insumos, uma vez que imprescindíveis para consecução das atividades da empresa, passíveis, portanto, de creditamento das contribuições.

A 4ª Turma da DRJ/FOR, mediante Acórdão 08-37.259, em 19 de janeiro de 2017, julgou improcedente a impugnação, sob os termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012 DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões administrativas proferidas pelo CARF, exceto suas Súmulas Vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não vinculam os julgadores de primeira instância. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012 MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Considera-se não impugnada matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012 RESSARCIMENTO. INSUMO CORPÓREO. Para configurar insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, utilizados na fabricação de bens destinados à venda, devem sofrer alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas. RESSARCIMENTO. SERVIÇO. INSUMO. Na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre gastos incorridos com serviços utilizados como insumo, desde que pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÕES. ALÍQUOTA ZERO. As aquisições de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero não geram direito a crédito no regime não-cumulativo. CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. GRAXA. Por não se classificar como lubrificante, os gastos com graxa não geram direito a crédito a ser descontado do PIS e da Cofins apurados no regime não-cumulativo. CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. MÚTUO. VALOR EMPRESTADO. Não se insere no conceito de insumos para fins de creditamento a quantia emprestada em decorrência de contrato de mútuo. CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. A despesa com o arrendamento de terras não se confunde com o conceito de aluguel de prédios, para o qual é permitido o direito ao creditamento. As normas que criam direito a benefícios fiscais devem ser interpretadas restritivamente, não se permitindo a extensão de conceitos. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO. APROPRIAÇÃO. PRAZO. O cálculo do crédito, conforme a regra prevista no art. 3º, VI e § 14, da Lei nº 10.833/2003, a qual prevê a apropriação na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem em meses subsequentes, somente pode incidir sobre gastos com máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado. CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR. Bens e

serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na determinação do PIS e da Cofins devidos sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012 RESSARCIMENTO. INSUMO CORPÓREO. Para configurar insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, utilizados na fabricação de bens destinados à venda, devem sofrer alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas. RESSARCIMENTO. SERVIÇO. INSUMO. Na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre gastos incorridos com serviços utilizados como insumo, desde que pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. Não geram direito a crédito as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. GRAXA. Por não se classificar como lubrificante, os gastos com graxa não geram direito a crédito, a ser descontado do PIS e da Cofins apurados no regime não-cumulativo. CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. MÚTUO. VALOR EMPRESTADO. Não se insere no conceito de insumos para fins de creditamento a quantia emprestada em decorrência de contrato de mútuo. CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. A despesa com o arrendamento de terras não se confunde com o conceito de aluguel de prédios, para o qual é permitido o direito ao creditamento. As normas que criam direito a benefícios fiscais devem ser interpretadas restritivamente, não se permitindo a extensão de conceitos. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO. APROPRIAÇÃO. PRAZO. O cálculo do crédito, conforme a regra prevista no art. 3º, VI e § 14, da Lei nº 10.833/2003, a qual prevê a apropriação na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem em meses subseqüentes, somente pode incidir sobre gastos com máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado. CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR. Bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na determinação do PIS e da Cofins devidos sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool produzidos. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Não há previsão legal para o aproveitamento dos créditos calculados em relação à

depreciação ou amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que não sejam utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Em julgamento datado de 18 de abril de 2018 (Resolução n. 3402-001.343), este Colegiado determinou a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade fiscal de origem esclareça “a participação de cada bem glosado pela Autoridade Fiscal que entendeu não se enquadrar no conceito de insumo, no processo produtivo da empresa, ainda como, que seja efetuado descritivo minucioso do referido processo, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens e direitos no processo produtivo, aquilatando sua participação em relação ao produto final.” Para tanto, determinou-se a apresentação de laudo técnico pelo contribuinte, além de parecer conclusivo e planilha análise de cada item a serem apresentados pela fiscalização.

Ademais, foi requerido na diligência esclarecimentos a respeito do que foi considerado crédito extemporâneo pela fiscalização, no seguinte sentido: verificar se “os créditos aproveitados referem-se a bens ativáveis, justificando de forma analítica e individual eventual glosa por se tratar de bens de consumo, bem como aponte quais os valores passíveis de aproveitamento e, neste caso, o quanto isso impactaria na redução da presente autuação.”

A Recorrente apresentou (fls. 5322 a 5506) laudo técnico elaborado pela empresa Award Contábil e Tributária S/S Ltda, com análise do processo industrial e agrícola da empresa, bem como indicação das despesas e materiais essenciais e/ou relevantes no processo agroindustrial. Apresentou junto ao laudo as planilhas que relacionam os itens glosados, com esclarecimento da participação de cada item no processo produtivo da empresa.

O Relatório da diligência requerida por este Conselho encontra-se em fls 6372 a 6387. Por fim, consta nos autos AR de intimação da Recorrente sobre o resultando da diligência, culminando em sua manifestação de fls 6394 a 6403.

O processo voltou ao julgamento, em 27 de julho de 2021, foi baixado novamente em diligência pela Resolução nº 3402-003.069, sob os seguintes termos:

Ocorre que a Recorrente afirma, com razão, que foram equivocadamente deixado de lado do relatório fiscal as glosas elencadas nos itens 4.11 (Da Glosa sobre Bens do Ativo Imobilizado Utilizados na Atividade Agrícola) e 4.12 (Da Glosa de Despesas com Fretes), este último no que se refere aos itens Frete na Aquisição de Insumos Aplicados na Atividade Agrícola e Frete Ref. Transporte de Matéria-Prima (cana-de-açúcar).

Com efeito, a questão dos fretes diz sim respeito ao conceito de insumo.

Bem sintetiza o assunto a manifestação do Conselheiro Marcos Trechesi Ortiz, quando do julgamento do Acórdão n. 3403-001.556 (Processo n. 11686.000346/2008-28, de 25 de fevereiro de 2012), nos seguintes termos:

"

(...) Porque na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições:

(a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX;

(b) se associado à compra de matérias primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e

(c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

E no que tange ao item 4.11 do Auto de infração, é verdade que a Fiscalização pautou seu entendimento na seguinte afirmação: "verifica-se que os bens utilizados na atividade agrícola não poderiam gerar crédito das contribuições para a fiscalizada, com exceção apenas àqueles relacionados à produção de mudas de cana e prestação de serviços agrícolas." Essa premissa, contudo, não mais subsiste quando adotado o entendimento firmado no REsp 1.221.170. Sendo superado o argumento do motivo da glosa (serem créditos relacionados à fase agrícola), uma vez que agora por entendimento vinculante do STJ o "processo produtivo" deve ser visto de forma estendida, torna-se necessária nova auditoria sobre o direito ao crédito pela depreciação do ativo imobilizado, com base no artigo 3º, inciso VI das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Necessário, portanto, que a diligência seja completada, passando a abranger os itens 4.11. e 4.12 do auto de infração, para que o parecer da fiscalização abarque a aplicação do conceito de insumo em termos de essencialidade e relevância também para essas glosas.

Um segundo ponto traz a necessidade da diligência in casu.

Trata-se da glosa de insumos adquiridos com alíquota zero (Item 4.1 do Relatório Fiscal).

As glosas abrangeram despesas realizadas com corretivos de solo classificados no capítulo 25 da TIPI, adubos classificados no capítulo 31 da TIPI e defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI.

Cabe inicialmente esclarecer que a glosa foi realizada pelo fato de o contribuinte, ao adquirir esses produtos, já os receber sem a incidência das contribuições, conforme constatado pelo agente fiscal.

A Recorrente defende-se argumentando que a legislação determina a redução a zero das alíquotas das contribuições, no que se refere aos adubos classificados no capítulo 31 da TIPI e defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI, aplica-se somente às operações em que a pessoa jurídica adquirente é fabricante de adubos, fertilizantes e defensivos agropecuários, o que não é o caso da Recorrente. Cita o art. 1º, §2º, do Decreto nº 5.630/2005, responsável pela regulamentação do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004. A Recorrente alega ser somente adquirente, empregando os produtos na produção de bens que não se classificam no Capítulo 31 ou na posição 38.08, razão pela qual não há que se falar em sujeição da operação à alíquota zero da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Avaliando os autos, contudo, não foi possível encontrar as notas fiscais referentes a essas operações.

Arquivos não pagináveis de fls 542 e 544 não tratam do ponto. Somente colocam que o motivo da glosa refere-se ao item 4.1. do relatório fiscal. Tampouco o Relatório fiscal de fls 678 e 679 apresenta maiores informações sobre a controvérsia.

Dessarte, reputo necessário que, em nova diligência, seja esclarecido se as operações em questão ensejaram ou não o recolhimento da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Como terceiro e último ponto a ser abarcado pela diligência, aparece a glosa de despesas com contrato de mútuo (Item 4.4 do Relatório Fiscal).

Nesse ponto analisa-se o dispêndio de R\$ 365.000,00, para o qual a autoridade tributária considerou que o dispêndio decorreu de contrato de mútuo e não de gasto com aluguel de bens.

A seu turno, a defesa assevera que a Recorrente alugou bens da empresa Green Rio e que, posteriormente, firmou contrato de mútuo com esta mesma empresa, contrato este que previa que o valor das benfeitorias realizadas nos imóveis seria amortizado dos alugueis; por esse motivo, o valor glosado seria decorrente do “encontro de contas” entre as partes.

Em sede de recurso voluntário, traz nova documentação sobre o tema: os recibos (Doc. 03 do Recurso voluntário), nos quais se vislumbraria a informação da existência do contrato de locação dos imóveis e equipamentos industriais e a amortização de determinada parcela do contrato de mútuo. Esses documentos até agora não foram objeto de análise da Fiscalização, o que deve ser feito nesse momento processual, aproveitando a diligência requerida por este Colegiado.

Por conseguinte, entendo - com base no artigo 18, §3º do Decreto 70.235/72 - necessária a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade fiscal de origem analise os pontos supra destacados, apresentando parecer conclusivo sobre cada um deles, no seguinte sentido:

- 1. Completar a manifestação de fls 6372 a 6387, aplicando o conceito de insumo com base na essencialidade e relevância (REsp 1.221.170) a cerca dos itens 4.11. e 4.12. do relatório fiscal;*
- 2. Avaliar se as aquisições pela Recorrente, que deram origem às glosas pautadas em insumos adquiridos com alíquota zero (Item 4.1 do Relatório Fiscal), tiveram ou não recolhimento da Contribuição ao PIS e da COFINS em sua origem;*
- 3. Verificar as alegações da Recorrente tendo em vista a juntada de recibos (Doc. 03 do recurso voluntário), nos quais se vislumbra a informação da existência do contrato de locação dos imóveis e equipamentos industriais e a amortização de determinada parcela do contrato de mútuo;*
- 4. Avaliar a documentação apresentada pela Recorrente, a respeito das glosas que foram reputadas como transferência entre estabelecimento da mesma empresa (item 4.9 do relatório fiscal), verificando as informações sobre, na realidade, tratarem-se de operação de vendas tributadas entre empresas diferentes;*

Antes da finalização do seu parecer, caso entenda necessário, deverá a fiscalização intimar a Recorrente para que apresente quaisquer outras informações e documentos relevantes para as verificações requeridas.

A informação fiscal em resposta à diligência afirmou que:

4.11- Da Glosa sobre Bens do Ativo Imobilizado Utilizados na Atividade Agrícola; 4.12- Da Glosa de Despesas com Fretes (Frete na Aquisição de Insumos Aplicados na Atividade Agrícola e Frete Ref. Transporte de Matéria-Prima (cana-de-açúcar). Pois bem, elaboramos em forma de

planilha, ANEXO 1 (fl. 6430), demonstrativo esclarecendo a participação de cada um desses bens no processo produtivo da Tereos.

O demonstrativo foi elaborado da seguinte maneira:

1) Aproveitamos os 3 (três) demonstrativo de glosas juntados no processo administrativo 16004.720113/2015-10, (fls. 542 a 544) – Arquivos não pagináveis e neles filtramos numa única planilha excel - ANEXO 1, todos os itens glosados cujo motivo se refere ao não enquadramento no conceito de insumo (motivos da glosa itens 4.11 e 4.12 (Frete na Aquisição de Insumos Aplicados na Atividade Agrícola e Frete Ref. Transporte de Matéria-Prima (cana-de-açúcar);

2) Incluímos 11 colunas nessa planilha, contendo informações sobre a participação de cada item glosado no processo produtivo da empresa.

(...)

PARECER. PONTO 2: “Esclarecer se as operações relacionadas às glosas dos insumos adquiridos com alíquota zero (item 4.1 do Relatório Fiscal) ensejaram ou não o recolhimento da Contribuição ao PIS e da COFINS” Um segundo ponto a ser esclarecido mediante a elaboração desse parecer se refere à glosa de bens relacionados às aquisições com alíquota zero.

No Relatório Fiscal da autuação, essas glosas foram identificadas como: Item 4.1- Da Glosa de Insumos Adquiridos com Alíquota Zero As glosas abrangeram despesas realizadas com corretivos de solo classificados no capítulo 25 da TIPI, adubos classificados no capítulo 31 da TIPI e defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI.

A glosa foi realizada pelo fato de o contribuinte, ao adquirir esses produtos, os receber sem a incidência das contribuições. Contudo, o contribuinte argumentou que a legislação determina a redução a zero das alíquotas das contribuições, no que se refere aos adubos classificados no capítulo 31 da TIPI e defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI, somente às operações em que a pessoa jurídica adquirente é fabricante de adubos, fertilizantes e defensivos agropecuários, o que não seria o caso do contribuinte. Alega ser somente adquirente, empregando os produtos na produção de bens que não se classificam no capítulo 31 ou na posição 38.08, razão pela qual não haveria que se falar em sujeição da operação à alíquota zero das contribuições. Diante desse fato, tornou-se necessário esclarecer se as operações em questão ensejaram ou não o recolhimento da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Essas glosas se referem a 2.925 operações, realizadas nos anos de 2010, 2011 e 2012.

Da análise que realizamos (verificação das informações contidas nas respectivas notas fiscais), identificamos que em 2.293 operações ocorreu o débito das contribuições. Sendo assim, elaboramos em forma de planilha, ANEXO 2 (fl. 6431), demonstrativo contendo todas as operações relacionadas às glosas dos insumos adquiridos com alíquota zero (item 4.1 do Relatório Fiscal) que ensejaram o recolhimento da Contribuição ao PIS e da COFINS.

(...)

PARECER. PONTO 3: “Analisar a nova documentação, trazida pelo contribuinte em sede de recurso voluntário (doc. 03 do recurso voluntário), relacionada à glosa de despesas com contrato de mútuo (item 4.4 do Relatório Fiscal)”

Um terceiro ponto a ser analisado mediante a elaboração desse parecer diz respeito à análise de nova documentação (fls. 5202 a 5250), trazida pelo contribuinte, relacionada à glosa de despesas com contrato de mútuo. Durante a fiscalização, foi constatado que o contribuinte relacionou despesa no valor de R\$365.000,00, oriunda de Contrato de Mútuo, como sendo despesa com aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica. Intimado, o contribuinte prestou esclarecimentos e cópias de contratos relacionados à operação: dois contratos de locação, um contrato de mútuo, proposta para serviços de reforma em galpão e relatórios de vistoria técnica. Dá análise da resposta apresentada, a fiscalização constatou o aproveitamento indevido do valor. Nos contratos de locação, a Guarani S/A locou da empresa Green Rio Comércio de Generos Alimentícios Ltda, 02 (dois) imóveis e diversas máquinas e equipamentos.

(...)

Ao todo foram apresentados 42 recibos nos moldes do exemplo acima. Todos são referentes a “acerto e recibo do contrato de locação dos imóveis e equipamentos industriais com a Açucar Guarani S.A”. São recibos em que a empresa Green Rio Comércio de Gêneros Alimentícios Ltda, CNPJ 11.121.132/0001-98, solicita e autoriza a Açucar Guarani S/A a efetuar, mediante crédito em conta corrente, o valor dos contratos de locação de Imóveis e Equipamentos Industriais, conforme acerto de contas, dando quitação à respectiva parcela. Todos recibos possuem demonstrativo de valores contendo: - valor da locação dos imóveis; - valor da locação dos

equipamentos; - valor do acerto parcela contrato de mútuo; - valor líquido dos contratos abatido valor parcela de mútuo; - valor total a ser creditado.

PARECER. PONTO 4: “Avaliar a documentação apresentada pela Recorrente, a respeito das glosas que foram reputadas como transferência entre estabelecimento da mesma empresa (item 4.9 do relatório fiscal), verificando as informações sobre, na realidade, serem operação de vendas tributadas entre empresas diferentes” Um último ponto a ser analisado mediante a elaboração desse parecer está relacionado à avaliação dos documentos (fls. 5251 a 5276) apresentados pelo contribuinte, referente às glosas do motivo “item 4.9 do relatório fiscal – Da Glosa de Despesas Relacionadas a Transferências Entre Estabelecimentos”.

(...)

Da análise dos documentos apresentados pelo contribuinte, denominados “doc 4, doc 5 e doc 6”, verificamos que o contribuinte, em resposta aos argumentos utilizados pela DRJ, relacionou em 3 demonstrativos, todas as despesas em que as datas são até março de 2008 (data de incorporação da Usina Tanabi Ltda), decorrentes de compra de material destinada ao ativo imobilizado. Juntou tais documentos para demonstrar que a DRJ se apegou apenas ao ano de 2012, sendo que, também, várias operações dessa natureza ocorreram em 2010 e 2011, e, inclusive, em 2012. Outrossim, através do Recurso Voluntário, o contribuinte também juntou os documentos identificados como “doc 7 e doc 8”, que passaremos a analisar. Os documentos “doc 7 e doc 8”, estão relacionados ao tópico do recurso voluntário que o contribuinte tratou como “compra de energia elétrica da CCEE”. Alega o contribuinte, que foram glosados, ainda sob o argumento de tratar-se de transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, operações de compra de energia elétrica para uso próprio ou revenda sujeita à tributação das contribuições. O entendimento em questão decorreu do fato de mencionadas transações estarem acobertadas por NFs emitidas pelo contribuinte. Alega que essas NFs de Entrada foram emitidas, tão-somente, por terem as compras se dado por intermédio

(...) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, no mercado de curto prazo (PLD). Esclarece que a CCEE é uma associação civil sem fins lucrativos que atua, no caso, apenas como intermediadora das vendas de energia elétrica, de modo que não há por ela a emissão de documento fiscal, que fica sob a responsabilidade do adquirente, conforme se vê da disposição contida no Regulamento do ICMS/SP abaixo transcrito (Decreto nº 45.490/2000):

O “doc 8” trata-se de Relatório emitido pelo Sistema de Contabilização e Liquidação – SLC da CCEE, relativo ao mês de novembro/12. Possui na última página, após a soma de todos os fatores existentes, o valor devido a ser liquidado pelo agente, no caso o contribuinte, no montante de R\$ 9.893,27. Esse valor é exatamente o valor encontrado na segunda NLC paga.

O processo retorna ao Conselho para julgamento.

VOTO

Conselheira **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora

Trata-se de retorno de segunda diligência realizada no presente processo administrativo, em relação às inúmeras glosas de créditos de PIS e Cofins, considerando o antigo entendimento restritivo relativo ao conceito de insumo, seja pelo despacho decisório, seja pela decisão de primeira instância DRJ, posto que alocadas em momento anterior ao julgamento proferido no Resp 1.221.170.

O tema não é novo no Tribunal, e, a despeito de tecer considerações gerais sobre a não-cumulatividade das contribuições e a evolução da jurisprudência no CARF, entendo que as diligências realizadas tiveram o condão, com o resultado apresentado, de demonstrar que majoritariamente o contribuinte faz jus aos créditos pleiteados.

Nesse sentido, após as considerações gerais, entendo plausível que o julgamento siga a lógica conclusiva esposada nas informações fiscais resultantes das diligências.

Considerações gerais

A controvérsia cinge-se no pilar argumentativo da não-cumulatividade das contribuições sociais, quanto à definição e enquadramento daquilo que é utilizado pelo contribuinte em questão como insumo no decorrer do seu processo produtivo, dado, em consequência, o direito ao credimento de tais valores.

A temática não-cumulatividade das contribuições sociais – prevista no artigo 195, parágrafo 12º, da Constituição Federal, é antiga, e caminha especialmente nas previsões infraconstitucionais, que regulam e delimitam o termômetro constitucional, do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637 e 10.833.

Vale tecer algumas considerações sobre o supramencionado instituto, considerando o complexo caminho interpretativo que lhe foi endereçado em seu desenvolvimento normativo e jurisprudencial, seja na esfera administrativo, seja na esfera judicial.

O ponto principal da discussão dos créditos das contribuições consiste na definição do que são “insumos”, de bens e serviços utilizados, conforme dispõe o artigo 3º, inciso II, de ambas as Leis¹.

A jurisprudência administrativa atravessou longo caminho para chegar ao atual entendimento – que ainda carrega intensas controvérsias, seja em razão da concessão do crédito em relação a determinados institutos, tal como o frete, marketing, dentre outros, seja em razão da alteração da forma pela qual é considerado o resultado, quanto à aplicação do voto de qualidade.

Em que pese a decisão do Superior Tribunal de Justiça pontuar entendimento quanto ao conceito aplicável aos insumos, com a justa tentativa de delimitar de forma mais clara – e não tão arbitrária, a possibilidade de aproveitamento de créditos pelo contribuinte, ainda há nebulosa esfera de subjetividade que precisa de enfrentamento, e minimamente, uniformização.

A maior controvérsia relativa à discussão de créditos para as contribuições PIS/Cofins, reside na determinação do que são insumos considerados para a dedução da base de cálculo, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e Lei 10.833/2003.

Isso porque não há na Constituição Federal, tão menos nas normas citadas, uma definição taxativa do quais insumos, utilizados na prestação de serviços ou à fabricação de bens e produtos destinados à venda, delimitando apenas de forma excludente situações evidentemente opostas ao texto normativo, como por exemplo, uma doação.

Cita-se, que o termo insumo é definido pelos dicionários como “neologismo com que se traduz a expressão inglesa *input*, que designa todas as despesas e investimentos que contribuem para obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final”. De acordo com a mesma fonte, “insumo (*input*) é tudo aquilo que entra; produto (*output*) é tudo aquilo que sai”.²

Nascida a não-cumulatividade das contribuições, e inexistente o conceito de insumo, a Receita Federal determinou o conceito de insumo mediante as Instruções Normativas nº 247, de 21 de novembro de 2002 (alterada pela Instrução Normativa nº 358, de 9 de setembro de 2003) e nº 404, de 12 de março de 2004.

Tal entendimento espelhava, de forma evidente, a não-cumulatividade aplicada ao IPI – créditos básicos, posto que determinada como insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, a **matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem** e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de

¹ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

² MOREIRA, André Mendes. PIS/COFIN não-cumulativos e o conceito de insumo in Revista do Congresso Mineiro de Direito Tributário e Direito Financeiro, v.2, n.1, 2012, p. 57 a 68.

propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

É importante destacar a influência dos Pareceres Normativos COSIT nº 181/1974 e 65/1979, que traziam expressamente regras sobre o contato direto ou indireto dos insumos, e a definição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, restringindo o crédito tão somente àquilo que era utilizado e integralmente consumido no processo produtivo (excluídas, por exemplo, as peças e partes de máquinas).

Ao passo que, para a prestação de serviços, considerava como insumo os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado e os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação de serviço.

A restrição expressa claramente a delimitação daquilo que é utilizado, de forma efetiva, durante o processo produtivo no desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte, contudo, com reflexos imediatos às nascentes dúvidas – as quais também existem para aplicação da sistemática não-cumulativa do IPI.

Surgiram, nesse contexto, não só consultas realizadas junto à Administração Tributária, mediante instrumento legal para tanto, mas também inúmeras discussões em processos administrativos fiscais, com instaurada fase litigiosa, em crescente massa administrativa no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ainda que as soluções de consulta sejam válidos instrumentos que vinculam o comportamento e o cumprimento daquela determinada orientação entre fisco e contribuinte, não houve uniformização nas respostas dadas pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), o que certamente incentivou o sentimento de insegurança de ambos os lados dessa relação já conturbada.

A título de exemplo, temos Soluções de Consulta 15/2011, que entendeu que não seriam considerados insumos utilizados na prestação do serviço, para fins de direito ao crédito da Cofins, os gastos efetuados com telecomunicações para rastreamento via satélite, com seguros de qualquer espécie, sobre os veículos, ou para proteção da carga, obrigatórios ou não, e com pedágios para a conservação de rodovias, quando pagos pela empresa terceirizada prestadora do serviço, ou ainda, quando a Pessoa Jurídica utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei nº 10.209, de 2001.

E, por outro lado, foram considerados como insumos, os gastos efetuados com serviços de cargas e descargas, e ainda, com pedágios para a conservação de rodovias, desde que paga pela Pessoa Jurídica, e não pela empresa terceirizada prestadora do serviço, e a Pessoa Jurídica não utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei 10.209/2001.

Ou ainda vale citar a Solução de Divergência nº 09/2011, sobre Equipamento de Proteção Individual (EPI), que entendeu pela possibilidade de creditamento de insumos gastos

realizados com a aquisição de produtos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados de dedetização, desratização e na lavagem de carpetes e forrações contratados com fornecimento de materiais, dentre outros: inseticidas; raticidas; removedores; sabões; vassouras; escovas; polidores e etc, desde que adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou importados.

Mas, entendeu que não se enquadra como insumo a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como: respiradores; óculos; luvas; botas; aventais; capas; calças e camisas de brim e etc., utilizados por empregados na execução dos serviços prestados de dedetização, desratização e lavagem de carpetes e forrações, porque não aplicados diretamente na prestação de serviços.

A jurisprudência administrativa, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), enfrentou algumas fases quanto à definição do conceito de insumo, considerando a primeira, no intervalo de 2004 a 2010, conivente com o entendimento supramencionado, posto pela Receita Federal, através da IN 404/2004.

Exemplo disso são os acórdãos – ambos da Primeira Câmara, do Segundo Conselho de Contribuintes, nº 201-79.759, de 7 de novembro de 2006, e o acórdão nº 201.81.568, de 7 de novembro de 2008, no qual aduz o relator:

Como se infere dos dispositivos transcritos, **especialmente o § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, o conceito de insumo refere-se a bens e serviços diretamente utilizados ou consumidos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos à venda.** À vista de tais dispositivos, tem-se que não estão abrangidas despesas com propaganda e publicidade, seguros, materiais de limpeza, correios, água, telefone, provedor de Internet, sistema de computação (despesas com processamento de dados). Outrossim, como se percebe das Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa' (fls. 139 a 150), os créditos não aceitos pela fiscalização relativos a despesas a título de 'honorários diversos' e 'comissões passivas', referem-se às áreas administrativa e comercial, respectivamente, e, portanto, não se encontram entre aquelas permitidas pela legislação. Ressalte-se, ainda, que consoante demonstram as Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa", os créditos relativos à energia elétrica consumida, diversamente do que alega a impugnante, foram devidamente considerados pela fiscalização na determinação da contribuição devida.

Contudo, inaugura-se uma segunda fase de entendimento no CARF sobre o conceito de insumo, para afastar a aplicação da IN 404/2004, mediante o Acórdão 9303-01.035, proferido pela 3ª Turma, da Câmara Superior (CSRF), em 23 de agosto de 2010, sob a relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no qual aduz:

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, **denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer**

na produção de bens ou serviços por ela realizada. Recurso negado.

(...)

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições.

(...)

Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Adota-se um conceito intermediário, com delimitação própria caso a caso, sem adotar ao conceito restrito consagrado pela Instrução Normativa 404/2004, conforme se vislumbra também nos acórdãos 9303-01.741 (indumentária); 9303-002.651, 9303-002.652 (bens consumidos durante o processo de produção); 9303-01.740 (vestimentas); 3402-001.663 (combustível, peças e material de embalagem); 3403-001.283 (defensivos agrícolas e transporte de trabalhadores); 3302-001.781 (embalagem de transporte), dentre outros.

Vê-se que, no mesmo ano, seguindo a linha de afastamento do conceito de insumo na perspectiva do IPI, o Acórdão 3202-00.226³, adota não um conceito intermediário, mas sim muito mais amplo, considerando especialmente as diferentes materialidades dos tributos, para, conforme dito nas considerações iniciais deste artigo, aproximar respectivo conceito à tributação da renda – e à amplitude das deduções de despesas, do que ao mero creditamento de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediários.

Até 2018, observa-se na jurisprudência do CARF uma adoção casuística do conceito de insumo, verificado dentro das peculiaridades do processo operacional apresentado pelo contribuinte, à mercê do entendimento esposado pelo Conselheiro ou pela Turma, sendo impossível delimitar uma uniformidade e homogeneidade das decisões.

³ O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

Entendimento do STJ – Resp 1.221.170-PR

O debate foi desenvolvido no âmbito judiciário e o tema chegou aos Tribunais Superiores, para, no ano de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidir no Recurso Especial (REsp) n.º 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, com a fixação da tese de que são ilegais as INs ns.º 247/02 e 404/03, com entendimento de que insumos passíveis de direito a crédito seriam todas as despesas essenciais e relevantes à atividade econômica.

O caso em comento tratava de créditos pleiteados por uma grande empresa do setor de produção de alimentos, como insumos, de despesas gerais de fabricação e algumas despesas correlacionadas, consubstanciadas em: água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).⁴

Nos votos proferidos, é possível extrair três posicionamentos: i) posicionamento mais restritivo proferido pelo Ministro Og Fernandes, que defendeu a legalidade da interpretação restritiva de insumo, constante às Instruções Normativas 247/2002 e 404/2003; ii) posicionamento intermediário, da Ministra Regina Helena Costa, que foi quem trouxe o conceito de insumo à luz dos conceitos de essencial e relevante; e iii) posicionamento econômico dos efeitos e objetivos da não-cumulatividade, esposado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

O voto vencedor, do Ministro Napoleão, teve o acréscimo do entendimento intermediário esposado pela Ministra Regina Helena Costa, que dispôs sobre o centro da discussão, declarando ser *“possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”*.

Em sequência lógica, definiu cada um dos signos inseridos no conceito:

Essencialidade seria a necessidade de o item constituir “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

A relevância, por sua vez, consiste no item “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção”. Regina Helena Costa destaca que esta vinculação pode se dar por singularidades da cadeia produtiva ou, ainda, em decorrência de imposição legal.

⁴ Resp 1.221.170 – PR, disponível em

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150>

Nota-se da decisão, que foi dado um fim ao entendimento restritivo dado pela RFB, quanto ao conceito de insumo na perspectiva da legislação aplicável ao IPI, ao passo que também não se entende na perspectiva tão elástica quanto àquela aplicável às deduções presentes na legislação aplicável ao imposto de renda.

Em que pese ainda permear a nebulosa subjetividade da análise casuística do crédito de PIS/Cofins, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça nos permite dizer que é findada a guerra fria das extremidades esposadas pelo contribuinte e fisco, em termos, visto que ainda é necessário aplicar o sentido de essencial e relevante ao processo produtivo de cada contribuinte, dentro de suas características próprias.

Nesse contexto, foi editado pela SRF o Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresentou as principais repercussões, no âmbito da SRF, da definição do conceito de insumos pelo STJ, no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR.

Consta no referido parecer:

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, **excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço**. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.⁵

Para além disso, da definição de inúmeras situações nas quais o órgão fiscal entende que não seria possível o creditamento – justamente o que levou às inúmeras discussões judiciais “resolvidas” no recurso repetitivo –, adota-se questionável posição quanto à impossibilidade de tomada de crédito pelas empresas eminentemente comerciais.

Não obstante a decisão do Superior Tribunal de Justiça não fazer qualquer diferenciação no que se refere à atividade exercida, é importante asseverar que as Leis 10.637/02 e 10.833/03, que definiram a sistemática da não cumulatividade, permitem o crédito sobre insumos “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos” (art. 3º, II), não incluindo expressamente o comércio (compra para revenda).

Das glosas efetuadas pela fiscalização

⁵ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>

As glosas realizadas pela fiscalização foram:

- 4.1. Insumos adquiridos com alíquota zero;
- 4.2. Despesas com graxa;
- 4.3. Despesas com EPI – Equipamento de Proteção Individual;
- 4.4. Despesa com contrato de mútuo;
- 4.5. Despesas relacionadas como aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica;
- 4.6. Despesa com aluguéis de imóvel residencial;
- 4.7. Despesas com arrendamento;
- 4.8. Despesas relacionadas a créditos extemporâneos;
- 4.9. Despesas relacionadas a transferências entre estabelecimentos;
- 4.10. Bens e serviços utilizados como insumo na atividade agrícola;
- 4.11. Bens do ativo imobilizado utilizados na atividade agrícola;
- 4.12. Despesas com fretes.

Do resultado das diligências

Da Informação fiscal nº 08.1.07.00-2018-00365-9

Afirma a fiscalização no relatório oriundo da primeira diligência:

3- DO PARECER Conforme consta no processo administrativo 16004.720113/2015-10, (fls. 542 a 544) – Arquivos não pagináveis, as glosas efetuadas pela fiscalização foram demonstradas em 3 (três) demonstrativos:

- Demonstrativo de Glosas Ano Calendário de 2010;
- Demonstrativo de Glosas Ano Calendário de 2011;
- Demonstrativo de Glosas Ano Calendário de 2012;

Esses demonstrativos, elaborados em planilha excel, demonstram todas despesas/aquisições glosadas pela fiscalização, sendo indicado na coluna “Motivo(s) da(s) Glosa(s)”, o motivo pelo qual os valores foram glosados. O motivo está identificado com uma numeração de “item”, sendo:

4.1- Da Glosa de Insumos Adquiridos com Alíquota Zero (2.293 operações)

4.2- Da Glosa de Despesas com Graxa

4.3- Da Glosa de Despesas com EPI – Equipamento de Proteção Individual

4.4- Da Glosa de Despesa com Contrato de Mútuo**4.5- Da Glosa de Despesas Relacionadas como Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica****4.6- Da Glosa de Despesas com Aluguéis de Imóvel Residencial****4.7- Da Glosa de Despesas com Arrendamento****4.8- Da Glosa de Despesas Relacionadas a Créditos Extemporâneos****4.9- Da Glosa de Despesas Relacionadas a Transferências Entre Estabelecimentos (R\$ 9.983,27)****4.10- Da Glosa de Bens e Serviços Utilizados como Insumo na Atividade Agrícola****4.11- Da Glosa sobre Bens do Ativo Imobilizado Utilizados na Atividade Agrícola****4.12- Da Glosa de Despesas com Fretes**

Conforme descrito anteriormente, um dos pontos a ser esclarecido mediante a elaboração desse parecer, seria justamente determinar a participação de cada item glosado (aqueles que entendemos não se enquadrarem no conceito de insumo), no processo produtivo da empresa, aquilatando sua participação em relação ao produto final.

Sendo assim, serão objeto desse parecer aqueles itens cujo motivo da glosa se refere ao não enquadramento no conceito de insumo. Sendo eles:

4.2- Da Glosa de Despesas com Graxa**4.3- Da Glosa de Despesas com EPI – Equipamento de Proteção Individual****4.10- Da Glosa de Bens e Serviços Utilizados como Insumo na Atividade Agrícola**

Pois bem, elaboramos em forma de planilha, ANEXO 1, demonstrativo esclarecendo a participação de cada um desses bens no processo produtivo da Tereos.

O demonstrativo foi elaborado da seguinte maneira:

1) Aproveitamos os 3 (três) demonstrativo de glosas juntados no processo administrativo 16004.720113/2015-10, (fls. 542 a 544) – Arquivos não pagináveis e neles filtramos numa única planilha excel - ANEXO 1, todos os itens glosados cujo motivo se refere ao não enquadramento no conceito de insumo (motivos da glosa itens 4.2, 4.3 e 4.10);

2) Incluímos nessa planilha 11 colunas contendo informações sobre a participação de cada item glosado no processo produtivo da empresa. As colunas incluídas foram: * Extraídas do Laudo Técnico apresentado pela Tereos: - “ÁREA DE APLICAÇÃO DO MATERIAL NO CENTRO DE CUSTO” - “EQUIPAMENTO ONDE O MATERIAL FOI EMPREGADO” - “CONTADO COM O PRODUTO EM ELABORAÇÃO?” - “FUNÇÃO DO MATERIAL E/OU DESPESA NO PROCESSO (AGRÍCOLA E/OU INDÚSTRIA)” - “VIDA ÚTIL” - “CLASSIFICADO COMO IMOBILIZADO DE ACORDO COM ITENS 5.1 E 6.11 DO LAUDO TÉCNICO?” - “ESTADO FÍSICOQUÍMICO” - “ATIVIDADE E TRABALHO NO PROCESSO

(AGENTE QUIMICO, FÍSICO MECÂNICO, MECÂNICO, ELÉTRICO, ELETRÔNICO, NÃO APLICÁVEL)” - “AMBIENTE DE TRABALHO (LEVE, SEVERO, ULTRASEVERO, NÃO APLICÁVEL)”

* Elaboradas pela fiscalização: - “AGREGADO AO PRODUTO FINAL?” - “ESSENCIAL, PERTINENTE OU RELEVANTE AO PROCESSO PRODUTIVO DA EMPRESA?”

Nossa informação se deu com base no Parecer Normativo Cosit 05/2018, de 17 de dezembro de 2018, que trata das principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Vide conclusão exarada no referido Parecer Normativo Cosit:

(...)

Outrossim, um segundo ponto a ser esclarecido mediante a elaboração desse parecer se refere à glosa de bens relacionados à apropriação de créditos extemporâneos.

Essas glosas foram identificadas no demonstrativo de glosas com a numeração de item “4.8”:

4.8- Da Glosa de Despesas Relacionadas a Créditos Extemporâneos

Elaboramos em forma de planilha, ANEXO 2, demonstrativo esclarecendo se esses itens se referem a bens ativáveis ou a bens de consumo, com justificativa de glosas por se tratar de bens de consumo.

Também apontamos quais seriam os valores passíveis de aproveitamento. Para considerá-los bens de consumo, nossa informação levou em consideração o valor do bem, o prazo de vida útil e as próprias características de cada bem.

Segundo a Lei n. 6.404/1976 art. 179 (item IV), classificam-se no ativo imobilizado os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens (Redação dada pela Lei nr. 11.638/2007).

Outro importante conceito sobre imobilizados é aquele que define que o bem tenha vida útil de pelo menos 1 ano.

O demonstrativo foi elaborado da seguinte maneira: 1) Aproveitamos os 3 (três) demonstrativo de glosas juntados no processo administrativo 16004.720113/2015-10, (fls. 542 a 544) – Arquivos não pagináveis e neles filtramos numa única planilha excel - ANEXO 2, todos os itens glosados cujo motivo se refere à glosa de bens relacionados à apropriação de créditos extemporâneos (motivo da glosa item 4.8);

2) Incluímos nessa planilha 13 colunas contendo informações sobre a participação de cada item glosado no processo produtivo da empresa, bem como se são bens ativáveis ou de

consumo, com justificativa de glosa para aqueles considerados de consumo e os valores passíveis de aproveitamento. As colunas incluídas foram: * Extraídas do Laudo Técnico apresentado pela Téreis: - “ÁREA DE APLICAÇÃO DO MATERIAL NO CENTRO DE CUSTO” - “EQUIPAMENTO ONDE O MATERIAL FOI EMPREGADO” - “CONTADO COM O PRODUTO EM ELABORAÇÃO?” - “FUNÇÃO DO MATERIAL E/OU DESPESA NO PROCESSO (AGRÍCOLA E/OU INDÚSTRIA)” - “VIDA ÚTIL” - “CLASSIFICADO COMO IMOBILIZADO DE ACORDO COM ITENS 5.1 E 6.11 DO LAUDO TÉCNICO?” - “ESTADO FÍSICOQUÍMICO” - “ATIVIDADE E TRABALHO NO PROCESSO (AGENTE QUÍMICO, FÍSICO MECÂNICO, MECÂNICO, ELÉTRICO, ELETRÔNICO, NÃO APLICÁVEL)” - “AMBIENTE DE TRABALHO (LEVE, SEVERO, ULTRASEVERO, NÃO APLICÁVEL)” * Elaboradas pela fiscalização: - “É BEM ATIVÁVEL OU BEM DE CONSUMO” - “JUSTIFICATIVA DA GLOSA POR SE TRATAR DE BEM DE CONSUMO” - “QUAL É O VALOR PASSÍVEL DE APROVEITAMENTO DE PIS” - “QUAL É O VALOR PASSÍVEL DE APROVEITAMENTO DE COFINS”

Destacamos, ainda, que muitos desses itens, foram classificados pelo próprio contribuinte como sendo bens de consumo ao invés de bens ativáveis.

Explicando melhor: para um mesmo item, ora o contribuinte o classificou como bem de consumo (linha do Dacon Linha 06A/02 – Bens Utilizados como Insumos), ora o classificou como bem ativável (linha do Dacon Linha 06A/10 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado).

Verificamos que o contribuinte considerou ativável exatamente aquelas aquisições anteriores ao período de apuração (que seriam créditos extemporâneos). Na Resolução nº 3402001.343 fora mencionado que “aparentemente nem todos os bens autuados de fato apresentam características de bens de consumo.

É o caso, por exemplo, de bens como "lençol de borracha com lona" (esteira de transporte de matéria-prima na destilaria), "disco de corte diamantado para makita", dentre outros”.

Apenas como exemplo, vejamos, então, como esses dois bens mencionados na resolução, foram tratados pelo contribuinte. Segue abaixo filtro aplicado no demonstrativo de créditos apresentado pelo contribuinte à fiscalização. - Lençol de Borracha com lona:

- Quando a aquisição ocorreu fora do período de apuração (anos de 2010 a 2012), o bem fora classificado como ativável pelo contribuinte:

(...)

- Quando a aquisição ocorreu dentro do período de apuração (anos de 2010 a 2012), o bem fora classificado como bem de consumo pelo contribuinte:

(...)

- Disco de Corte Diamantado para Makita: - Quando a aquisição ocorreu fora do período de apuração (anos de 2010 a 2012), o bem fora classificado como ativável pelo contribuinte:

(...)

- Quando a aquisição ocorreu dentro do período de apuração (anos de 2010 a 2012), o bem fora classificado como bem de consumo pelo contribuinte:

Em suma, o resultado da diligência considerou aquelas glosas iniciais nos itens 4.2, 4.3 e 4.10, como insumos, nos termos da essencialidade e relevância, e manteve as glosas efetuadas no item 4.8, por serem bens de consumo e não bens do ativo, impassíveis de creditamento (conforme se depreende do anexo 2 – arquivo não-paginável).

Da segunda informação fiscal nº 08.1.07.00-2021-00349-4

Afirma a fiscalização no segundo resultado da segunda diligência realizada:

(...)

Sendo assim, em complemento a diligência anterior, serão objeto desse parecer os itens:

4.11- Da Glosa sobre Bens do Ativo Imobilizado Utilizados na Atividade Agrícola;

4.12- Da Glosa de Despesas com Fretes (Frete na Aquisição de Insumos Aplicados na Atividade Agrícola e Frete Ref. Transporte de Matéria-Prima (cana-de-açúcar).

Pois bem, elaboramos em forma de planilha, ANEXO 1 (fl. 6430), demonstrativo esclarecendo a participação de cada um desses bens no processo produtivo da Tereos.

O demonstrativo foi elaborado da seguinte maneira:

1) Aproveitamos os 3 (três) demonstrativo de glosas juntados no processo administrativo 16004.720113/2015-10, (fls. 542 a 544) – Arquivos não pagináveis e neles filtramos numa única planilha excel - ANEXO 1, todos os itens glosados cujo motivo se refere ao não enquadramento no conceito de insumo (motivos da glosa itens 4.11 e 4.12 (Frete na Aquisição de Insumos Aplicados na Atividade Agrícola e Frete Ref. Transporte de Matéria-Prima (cana-de-açúcar));

2) Incluímos 11 colunas nessa planilha, contendo informações sobre a participação de cada item glosado no processo produtivo da empresa. As colunas incluídas foram: * Extraídas do Laudo Técnico apresentado pela Tereos: - “ÁREA DE APLICAÇÃO DO MATERIAL NO CENTRO DE CUSTO” - “EQUIPAMENTO ONDE O MATERIAL FOI EMPREGADO” - “CONTADO COM O PRODUTO EM ELABORAÇÃO?” - “FUNÇÃO DO MATERIAL E/OU DESPESA NO PROCESSO (AGRÍCOLA E/OU INDÚSTRIA)” - “VIDA ÚTIL” - “CLASSIFICADO COMO IMOBILIZADO DE ACORDO COM ITENS 5.1 E 6.11 DO LAUDO TÉCNICO?” - “ESTADO FÍSICOQUÍMICO” - “ATIVIDADE E TRABALHO NO PROCESSO (AGENTE QUÍMICO, FÍSICO MECÂNICO, MECÂNICO, ELÉTRICO, ELETRÔNICO, NÃO APLICÁVEL)” - “AMBIENTE DE TRABALHO (LEVE, SEVERO, ULTRASEVERO, NÃO APLICÁVEL)” * Elaboradas pela fiscalização: - “AGREGADO AO PRODUTO FINAL?” - “ESSENCIAL, PERTINENTE OU RELEVANTE AO PROCESSO PRODUTIVO DA EMPRESA?”.

(...)

PARECER. PONTO 2: “Esclarecer se as operações relacionadas às glosas dos insumos adquiridos com alíquota zero (item 4.1 do Relatório Fiscal) ensejaram ou não o recolhimento da Contribuição ao PIS e da COFINS” Um segundo ponto a ser esclarecido mediante a elaboração desse parecer se refere à glosa de bens relacionados às aquisições com alíquota zero.

No Relatório Fiscal da autuação, essas glosas foram identificadas como:

Item 4.1- Da Glosa de Insumos Adquiridos com Alíquota Zero

As glosas abrangeram despesas realizadas com corretivos de solo classificados no capítulo 25 da TIPI, adubos classificados no capítulo 31 da TIPI e defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI.

A glosa foi realizada pelo fato de o contribuinte, ao adquirir esses produtos, os receber sem a incidência das contribuições.

Contudo, o contribuinte argumentou que a legislação determina a redução a zero das alíquotas das contribuições, no que se refere aos adubos classificados no capítulo 31 da TIPI e defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI, somente às operações em que a pessoa jurídica adquirente é fabricante de adubos, fertilizantes e defensivos agropecuários, o que não seria o caso do contribuinte.

Alega ser somente adquirente, empregando os produtos na produção de bens que não se classificam no capítulo 31 ou na posição 38.08, razão pela qual não haveria que se falar em sujeição da operação à alíquota zero das contribuições.

Diante desse fato, tornou-se necessário esclarecer se as operações em questão ensejaram ou não o recolhimento da Contribuição ao PIS e da COFINS. Essas glosas se referem a 2.925 operações, realizadas nos anos de 2010, 2011 e 2012.

Da análise que realizamos (verificação das informações contidas nas respectivas notas fiscais), identificamos que em 2.293 operações ocorreu o débito das contribuições. Sendo assim, elaboramos em forma de planilha, ANEXO 2 (fl. 6431), demonstrativo contendo todas as operações relacionadas às glosas dos insumos adquiridos com alíquota zero (item 4.1 do Relatório Fiscal) que ensejaram o recolhimento da Contribuição ao PIS e da COFINS.

PARECER. PONTO 3: “Analisar a nova documentação, trazida pelo contribuinte em sede de recurso voluntário (doc. 03 do recurso voluntário), relacionada à glosa de despesas com contrato de mútuo **(item 4.4 do Relatório Fiscal)**”

Um terceiro ponto a ser analisado mediante a elaboração desse parecer diz respeito à análise de nova documentação (fls. 5202 a 5250), trazida pelo contribuinte, relacionada à glosa de despesas com contrato de mútuo.

Durante a fiscalização, foi constatado que o contribuinte relacionou despesa no valor de R\$365.000,00, oriunda de Contrato de Mútuo, como sendo despesa com aluguéis de

prédios locados de pessoa jurídica. Intimado, o contribuinte prestou esclarecimentos e cópias de contratos relacionados à operação: dois contratos de locação, um contrato de mútuo, proposta para serviços de reforma em galpão e relatórios de vistoria técnica.

Dá análise da resposta apresentada, a fiscalização constatou o aproveitamento indevido do valor. Nos contratos de locação, a Guarani S/A locou da empresa Green Rio Comércio de Generos Alimentícios Ltda, 02 (dois) imóveis e diversas máquinas e equipamentos.

Foi observado pela fiscalização que a despesa de R\$365.000,00 não foi decorrente do pagamento desses aluguéis, mas sim de um contrato de mútuo realizado entre as empresas Guarani S/A e Green Rio Comércio de Generos Alimentícios Ltda.

A dívida seria quitada na forma de amortização mensal, mediante encontro de contas, descontado no valor do aluguel devido pela mutuante à mutuária. A fiscalização glosou esse valor de R\$ 365.000,00, por entender que a transferência de valores a título de mútuo não se confunde com despesas relacionadas ao pagamento de aluguéis, mesmo que a restituição do valor emprestado seja mediante desconto nos valores de aluguéis a pagar.

Conforme documentos apresentados, o empréstimo foi concedido para que a empresa Green Rio contratasse serviços de reforma para o imóvel locado. A fiscalização considerou que nesse caso, foi a Green Rio quem contratou e pagou a reforma e que por falta de previsão legal para o desconto de créditos de valores transferidos a título de Contrato de Mútuo, glosou o valor.

O contribuinte, em sede de recuso voluntário, apresentou nova documentação sobre o tema (recibos, doc 03 (fls. 5202 a 5250) do recurso voluntário), nos quais se vislumbraria a informação da existência do contrato de locação dos imóveis e equipamentos industriais e a amortização de determinada parcela do contrato de mútuo. São esses documentos que passaremos a analisar mediante a elaboração desse parecer.

Pois bem, da análise da documentação, verificamos que os documentos apresentados são recibos de pagamentos, conforme exemplo a seguir:

(...)

Ao todo foram apresentados 42 recibos nos moldes do exemplo acima. Todos são referentes a “acerto e recibo do contrato de locação dos imóveis e equipamentos industriais com a Açucar Guarani S.A”.

São recibos em que a empresa Green Rio Comércio de Gêneros Alimentícios Ltda, CNPJ 11.121.132/0001-98, solicita e autoriza a Açucar Guarani S/A a efetuar, mediante crédito em conta corrente, o valor dos contratos de locação de Imóveis e Equipamentos Industriais, conforme acerto de contas, dando quitação à respectiva parcela.

Todos recibos possuem demonstrativo de valores contendo: - valor da locação dos imóveis; - valor da locação dos equipamentos; - valor do acerto parcela contrato de mútuo; - valor líquido dos contratos abatido valor parcela de mútuo; - valor total a ser creditado. No que diz

respeito ao valor do acerto da parcela do contrato de mútuo, segue abaixo tabela demonstrando o valor descontado em cada recibo:

(...)

PARECER. PONTO 4: “Avaliar a documentação apresentada pela Recorrente, a respeito das glosas que foram reputadas como transferência entre estabelecimento da mesma empresa (**item 4.9 do relatório fiscal**), verificando as informações sobre, na realidade, serem operação de vendas tributadas entre empresas diferentes”

Um último ponto a ser analisado mediante a elaboração desse parecer está relacionado à avaliação dos documentos (fls. 5251 a 5276) apresentados pelo contribuinte, referente às glosas do motivo “item 4.9 do relatório fiscal – Da Glosa de Despesas Relacionadas a Transferências Entre Estabelecimentos”.

Esses documentos fazem parte do Recurso Voluntário e estão identificados como “doc 4, doc 5, doc 6, doc 7 e doc 8”. Conforme Relatório fiscal, o contribuinte aproveitou créditos das contribuições pis e cofins relacionados a despesas decorrentes de transferências de produtos entre estabelecimentos da própria empresa.

Essas operações não poderiam ser consideradas para fins de apuração de créditos do contribuinte ao Pis e Cofins, sob pena de se criarem créditos pela simples movimentação seqüencial de bens, física e/ou documentalmente, entre os diversos estabelecimentos da pessoa jurídica, sendo permitido o crédito somente na aquisição do bem, quando da entrega pelo fornecedor ao comprador em um de seus estabelecimentos.

A fiscalização citou como exemplo a seguinte despesa relacionada e aproveitada pela fiscalizada: “Data: 30/11/2010”, “NF: 8.382”, “Produto: CANA-DE-ACUCAR PROPRIA”, “Fornecedor: GUARANI S/A-AGRIC TANABI”, “Cfop: 1101”, “Base de Cálculo: 261.992,89”. Mencionou que tratava-se de uma entrada de mercadoria oriunda de outro estabelecimento da própria empresa. Ao analisar a Nfe – Nota Fiscal Eletrônica – nº 8.382, a fiscalização constatou que embora o contribuinte tenha informado no demonstrativo o cfop 1101, na realidade, conforme consta na nota, o cfop utilizado foi o 1151 – Transferência para industrialização. Que, classificam-se neste código as entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem utilizadas em processo de industrialização.

Concluindo, a fiscalização glosou os valores relativos às despesas relacionadas a transferências entre estabelecimentos.

Em sede de impugnação, o contribuinte apresentou esclarecimentos para cada uma das operações realizadas, passíveis de geração de crédito das contribuições. Contudo, foram afastadas pela DRJ. Através do Recurso Voluntário, dentre tantos outros esclarecimentos, o contribuinte juntou os documentos identificados como “doc 4, doc 5, doc 6, doc 7 e doc 8”, que passaremos a analisar.

Os documentos “doc 4, doc 5, doc 6”, estão relacionados ao tópico do recurso voluntário que o contribuinte tratou como “compra de material destinada ao ativo imobilizado”.

O contribuinte discorre que essa foi outra espécie de operação entendida de forma indevida como transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, que diz respeito a aquisições pela Usina Tanabi Ltda de materiais então pertencentes ao contribuinte (filiais Cruz Alta e Severínia), os quais foram destinados ao ativo imobilizado daquela (Usina Tanabi Ltda), e de aquisições pelo contribuinte (filiais Cruz Alta e Severínia) de materiais então pertencentes à Usina Tanabi Ltda, os quais foram destinados ao ativo imobilizado do contribuinte, em sua grande maioria ocorridas em 2007.

Que, em 2007, a Usina Tanabi Ltda. era pessoa jurídica distinta do contribuinte, que a incorporou apenas em março/2008, tendo ambas (Usina Tanabi Ltda e Contribuinte) apurado créditos das compras que efetuaram de ativo imobilizado, para apropriação em 48 parcelas, conforme autorizado pela legislação.

Que, tendo em vista a posterior incorporação da Usina Tanabi Ltda., a parcela residual de citados créditos passou (crédito apurados pela Usina Tanabi Ltda) ou continuou (créditos apurados pelo contribuinte) a ser aproveitada pelo contribuinte, de modo que as operações que conferiram os créditos em análise não consistem em transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, eis que quando ocorridas, a Usina Tanabi Ltda. era pessoa jurídica distinta do Contribuinte.

Que, dessa forma, nada há o que se questionar quanto ao procedimento adotado pelo contribuinte, pois os créditos por ele apurados, decorrentes de suas próprias operações, eram perfeitamente devidos, e os créditos decorrentes das operações realizadas pela Usina Tanabi Ltda. passaram a ser do contribuinte após a incorporação ocorrida.

Que, esclarecida a operação realizada, seria oportuno analisar os argumentos utilizados pela DRJ para manter a glosa realizada. Segue o trecho do acórdão recorrido nesse sentido:

“Compulsando-se o demonstrativo de glosas referente ao ano de 2012 (P. ex.) anexado aos autos pelo autuante, verifica-se que todas as notas glosadas sob o “motivo de glosa 4.9” relativamente ao “fornecedor” “Guarani S/A – Tanabi”, referem-se ao ano de 2008. vide a seguir recorte de parte do arquivo anexado pelo Auditor-Fiscal. (...) Dessa forma, a explicação fornecida para a existência dos supostos créditos não se sustenta, sendo cabível a glosa.”

Menciona o contribuinte, que a DRJ utilizou, convenientemente, como “exemplo”, o ano de 2012, para dizer que as notas glosadas em discussão no presente tópico eram de 2008, motivo pelo qual a explicação fornecida pelo contribuinte não se sustentaria.

Que, no entanto, a DRJ deixou de mencionar todas as operações que originaram tais créditos que foram motivo de glosa também no ano de 2010 e 2011, ou seja, não apenas 2012, como fez parecer crer o acórdão recorrido.

Que, tal fato é facilmente visualizado no “Demonstrativo de Glosas de 2010” (Doc. 04) ora juntado, onde estão destacadas as 600 (seiscentas) notas fiscais que foram emitidas até março de 2008, data de incorporação da Usina Tanabi Ltda.

Que, no que se refere às glosas relativas ao ano de 2011, da mesma forma, foram emitidas 353 (trezentos e cinquenta e três) notas fiscais até março de 2008, data de incorporação da Usina Tanabi Ltda, conforme “Demonstrativo de Glosas de 2011” (Doc. 05).

Que, falando propriamente das glosas relativas ao ano de 2012, 16 (dezesesseis) notas fiscais foram emitidas até março de 2008, data de incorporação da Usina Tanabi Ltda, conforme aponta a planilha “Demonstrativo de Glosas de 2012” (Doc. 06).

Da análise dos documentos apresentados pelo contribuinte, denominados “doc 4, doc 5 e doc 6”, verificamos que o contribuinte, em resposta aos argumentos utilizados pela DRJ, relacionou em 3 demonstrativos, todas as despesas em que as datas são até março de 2008 (data de incorporação da Usina Tanabi Ltda), decorrentes de compra de material destinada ao ativo imobilizado.

Juntou tais documentos para demonstrar que a DRJ se apegou apenas ao ano de 2012, sendo que, também, várias operações dessa natureza ocorreram em 2010 e 2011, e, inclusive, em 2012.

Outrossim, através do Recurso Voluntário, o contribuinte também juntou os documentos identificados como “doc 7 e doc 8”, que passaremos a analisar. Os documentos “doc 7 e doc 8”, estão relacionados ao tópico do recurso voluntário que o contribuinte tratou como “compra de energia elétrica da CCEE”.

Alega o contribuinte, que foram glosados, ainda sob o argumento de tratar-se de transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, operações de compra de energia elétrica para uso próprio ou revenda sujeita à tributação das contribuições.

O entendimento em questão decorreu do fato de mencionadas transações estarem acobertadas por NFs emitidas pelo contribuinte. Alega que essas NFs de Entrada foram emitidas, tão-somente, por terem as compras se dado por intermédio da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, no mercado de curto prazo (PLD).

Esclarece que a CCEE é uma associação civil sem fins lucrativos que atua, no caso, apenas como intermediadora das vendas de energia elétrica, de modo que não há por ela a emissão de documento fiscal, que fica sob a responsabilidade do adquirente, conforme se vê da disposição contida no Regulamento do ICMS/SP abaixo transcrito (Decreto nº 45.490/2000):

(...)

Que, o pagamento das operações se deu, como é de costume no ramo, por meio de Notas de Liquidação das Contabilizações do Mercado de Curto Prazo (NLCs) (fls. 1.949/1.950).

Que, em análise dos argumentos e documentos apresentados, a DRJ entendeu que estes não seriam capazes de demonstrar a origem dos montantes pagos pelo contribuinte, bem como a correspondência de valores e datas:

“A explicação apresentada na impugnação deixa transparecer que as aquisições de energia elétrica, na forma como realizadas, não seriam objeto de emissão de nota fiscal de venda por parte dos fornecedores. Nesse caso, se é esse o motivo da insistência pela aceitação da nota fiscal de entrada como prova da aquisição, cabe ao interessado demonstrar que, na situação descrita, inexistente a inclusão dos valores envolvidos naquelas operações de compra, nas notas fiscais (de venda) normalmente emitidas pelos fornecedores de energia elétrica. Por fim, há de ser esclarecido que os documentos anexados pela defesa não apresentam correspondência de valores e datas, aptos a justificar a utilização dos créditos. Em função do exposto, não se reconhecem os créditos decorrentes das alegadas aquisições de energia elétrica.”

Pois bem, o contribuinte explica que as glosas recaíram sobre as Notas fiscais de números 93, 109, 117, 118, sendo também importantes para o fechamento do cálculo a Nota Fiscal de venda de nº 323013 (Doc. 07), e as Notas Fiscais de Compra nºs 127 e 128. O contribuinte informa que efetuou dois pagamentos, via NLCs, um no montante de R\$ 2.413.560,14 e outro no montante de R\$ 9.893,17. A NLC no valor de R\$ 2.413.560,14 tem como origem as Notas Fiscais nºs 93 e 109:

- NF de Compra 93: R\$ 2.296.020,36 - NF de Compra 109: R\$ 117.539,78 - TOTAL: R\$ 2.413.560,14

O contribuinte explica que no que se refere aos valores, nada há que se falar, uma vez que o montante pago na NLC bate exatamente com os valores constantes das 2 (duas) notas fiscais. Quanto às datas, a NF nº 93 foi emitida em outubro de 2012 e a de nº 109 em novembro de 2012, tendo sido emitida a NLC correspondente exatamente em novembro de 2012, de modo que tantos os valores quanto as datas guardam total correspondência, de modo que a alegação contida no acórdão recorrido não teria como prosperar.

No que se refere às NFs nºs 117 e 118, o contribuinte pleiteia a juntada de Relatório emitido pelo Sistema de Contabilização e Liquidação – SLC da CCEE (Doc. 08), relativo ao mês de novembro de 2012, onde é possível verificar na última página, após a soma de todos os fatores existentes, o valor devido a ser liquidado pelo agente, no caso o contribuinte, no montante de R\$ 9.893,27: Veja-se excerto extraído de tal documento:

(...)

O contribuinte salienta que referido montante é exatamente o valor encontrado na segunda NLC paga. O contribuinte demonstra a composição de tal montante, conforme quadro abaixo:

No que se refere à exposição financeira, o contribuinte esclarece, por se tratar de questão extremamente específica do ramo de energia elétrica, que se trata da diferença de preços

entre os submercados decorrentes de contratos ou de MRE (Mecanismo de Realocação de Energia).

Explica que o MRE funciona como um ajuste financeiro decorrente do compartilhamento dos riscos hidrológicos que afetam os geradores hidrelétricos sujeitos à despacho centralizado do Operador Nacional do Sistema (ONS).

Quando uma determinada região do país enfrenta períodos de seca, ela precisa armazenar água e, por consequência, vai gerar abaixo da média. O inverso é absolutamente verdadeiro, o que possibilita um intercâmbio de energia entre as diversas regiões, visando otimizar a operação do setor, decorrendo daí um “excedente financeiro” (positivo ou negativo) originado do intercâmbio de energia entre os submercados com diferentes preços vigentes.

Diante dessas explicações, o contribuinte entende que resta devidamente comprovada a origem dos valores constantes das Notas Fiscais glosadas, a partir dos valores pagos nas NLCs, bem como de relatório emitido pela CCEE, de modo que não pode prevalecer o argumento da DRJ de que o contribuinte não teria comprovado suas origens, valores e datas.

Portanto, os documentos “doc 7 e doc 8” apresentados pelo contribuinte servem para embasar toda explicação acima. O “doc 7” trata-se da Nota Fiscal de venda nº 323013, utilizada para compor o montante do valor encontrado na segunda NLC paga, conforme demonstrado no quadro abaixo:

(...)

O “doc 8” trata-se de Relatório emitido pelo Sistema de Contabilização e Liquidação – SLC da CCEE, relativo ao mês de novembro/12. **Possui na última página, após a soma de todos os fatores existentes, o valor devido a ser liquidado pelo agente, no caso o contribuinte, no montante de R\$ 9.893,27.** Esse valor é exatamente o valor encontrado na segunda NLC paga.

(...)

Em resumo, na presente informação fiscal reconheceu-se o crédito integral relativo aos itens 4.11, 4.12, 4.4, em relação ao item 4.1 houve o reconhecimento do crédito para 2.293 operações (das 2.295), e finalmente quanto ao item 4.9, reconheceu-se o valor do crédito de R\$ 9.893,27.

Quadro de resumo das diligências

4.1- Da Glosa de Insumos Adquiridos com Alíquota Zero: reconhecimento parcial do crédito para 2.293 operações (das 2.295 operações);

4.2- Da Glosa de Despesas com Graxa: crédito integral;

4.3- Da Glosa de Despesas com EPI – Equipamento de Proteção Individual: crédito integral;

4.4- Da Glosa de Despesa com Contrato de Mútuo: crédito integral;

4.5- Da Glosa de Despesas Relacionadas como Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica

4.6- Da Glosa de Despesas com Aluguéis de Imóvel Residencial

4.7- Da Glosa de Despesas com Arrendamento

4.8- Da Glosa de Despesas Relacionadas a Créditos Extemporâneos

4.9- Da Glosa de Despesas Relacionadas a Transferências Entre Estabelecimentos: crédito parcial no valor de R\$ 9.983,27;

4.10- Da Glosa de Bens e Serviços Utilizados como Insumo na Atividade Agrícola: crédito integral;

4.11- Da Glosa sobre Bens do Ativo Imobilizado Utilizados na Atividade Agrícola: crédito integral;

4.12- Da Glosa de Despesas com Fretes: crédito integral;

Entendo plausível aplicação do resultado das diligências no processo administrativo, restando para análise os itens 4.5, 4.6 e 4.7, que serão detalhados a seguir.

Item 4.7 – Despesas com arrendamento de Terras

Foram glosados pela d. Fiscalização os créditos sobre as despesas com arrendamento de terras, sob o argumento de que tais despesas não se enquadrariam como insumos nem poderiam ser consideradas como despesas de aluguéis de prédios e, também, por não serem contraprestação de arrendamento mercantil.

Na defesa apresentada, a Recorrente esclareceu que os créditos glosados decorreram de contrato de arrendamento de terras com a empresa Zelux Agrícola Ltda., por meio do qual referida empresa se comprometeu a ceder seus terrenos à Recorrente com o fim único e específico de que neles fosse cultivada e produzida cana-de açúcar.

A d. DRJ, partindo de uma análise estritamente literal, afirmou que a espécie não comporta a amplitude de interpretação supostamente pretendida pela Recorrente, de modo que o direito a crédito na presente situação só seria possível se se tratasse de aluguéis de prédios no sentido estrito da palavra, por tratar-se de benefício fiscal.

Contudo, a negativa ao crédito não carrega qualquer sentido, posto que entendo que a apuração de crédito não cumulativo calculado sobre arrendamento de área rural para plantio e cultivo de produtos agropecuários, bem como benfeitorias da área arrendada, segue a mesma sistemática permitida para o aluguel de prédios.

Nesse sentido:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
(COFINS) Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004
ARRENDAMENTO AGRÍCOLA PAGO A PESSOA JURÍDICA. DIREITO AO

CRÉDITO. Aplica-se também ao arrendamento de imóvel rural, prédio rústico, o direito ao crédito sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, previsto no Inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. TRANSPORTE DE PESSOAL. ÁREA AGRÍCOLA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde e seguro de vida, vedação esta que alcança qualquer área da pessoa jurídica - produção, administração, contabilidade, jurídica, etc. (Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 133 e 134).

(Acórdão nº 9303-014.273, julgado em 16 de agosto de 2023, sob relatoria da Conselheira Liziane Angelotti Meira)

Portanto, entendo para este ponto que deve a glosa ser revertida, reconhecendo-se o direito integral ao crédito pleiteado.

Quanto aos itens 4.5 e 4.6, a recorrente não traz em suas razões de defesas quaisquer argumentos, sequer provas que possam elidir a manutenção das glosas, portanto, entendo que não atacados respectivos itens no recurso voluntário, devem as glosas ser mantidas.

Conclusão

Em resumo, para melhor ilustrar os créditos que foram reconhecidos:

- 4.1- Da Glosa de Insumos Adquiridos com Alíquota Zero: reconhecimento parcial do crédito para 2.293 operações (das 2.295 operações);**
- 4.2- Da Glosa de Despesas com Graxa: crédito integral;**
- 4.3- Da Glosa de Despesas com EPI – Equipamento de Proteção Individual: crédito integral;**
- 4.4- Da Glosa de Despesa com Contrato de Mútuo: crédito integral;**
- 4.5- Da Glosa de Despesas Relacionadas como Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica: mantidas as glosas;**
- 4.6- Da Glosa de Despesas com Aluguéis de Imóvel Residencial: mantidas as glosas;**
- 4.7- Da Glosa de Despesas com Arrendamento: crédito integral;**
- 4.8- Da Glosa de Despesas Relacionadas a Créditos Extemporâneos: mantidas as glosas;**
- 4.9- Da Glosa de Despesas Relacionadas a Transferências Entre Estabelecimentos: crédito parcial no valor de R\$ 9.983,27;**
- 4.10- Da Glosa de Bens e Serviços Utilizados como Insumo na Atividade Agrícola: crédito integral;**

4.11- Da Glosa sobre Bens do Ativo Imobilizado Utilizados na Atividade Agrícola: crédito integral;

4.12- Da Glosa de Despesas com Fretes: crédito integral;

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para (i) reconhecer o direito ao crédito integral quanto aos itens 4.2, 4.3, 4.4, 4.7, 4.10, 4.11, 4.12; (ii) para reconhecer parcela do crédito em relação ao item 4.1 quanto às 2.293 operações, e em relação ao item 4.9 o valor de R\$ 9.983,27; e, (iii) para manutenção integral das glosas relativas aos itens 4.5, 4.6 e 4.8.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro